



## BILANCIO

### **Ristorni cooperative: dal 2023 in vigore i nuovi principi contabili**

di Alberto Rocchi

Master di specializzazione

Gestione ordinaria e straordinaria delle cooperative

Scopri di più

Lo scorso 9.6.2022, l'OIC ha definitivamente approvato il **documento “Emendamenti ai principi contabili nazionali – Specificità delle società cooperative”** che, pur intervenendo in modifica del già esistente principio contabile OIC 28, riconosce la **specialità cooperativa in ambito contabile**, disponendo delle regole *ad hoc*.

Il citato documento entra in vigore dal 2023; per tale motivo, molto opportunamente, la Commissione “Società Cooperative” del CNDCEC, congiuntamente con Alleanza Cooperative, hanno ritenuto di **diramare apposite linee guida professionali e operative** a beneficio di professionisti e imprese interessate (Circolare 9.11.2023 disponibile online <https://press-magazine.it/CNDCEC/>).

Tra gli argomenti trattati, sicuramente l'interesse maggiore è per la **questione dei ristorni**.

Come noto, le cooperative possono adottare **due modalità di contabilizzazione del ristorno**:

1. **tra i costi nell'esercizio** in cui avviene lo scambio mutualistico, con la variante, per le cooperative di utenza, di movimentare il conto economico **rettificando i ricavi**;
2. come **ripartizione del risultato di esercizio**, nell'annualità in cui l'assemblea dei soci ne delibera l'attribuzione, **equiparandolo a una distribuzione di utile**.

Il primo metodo appare il più corretto alla luce dell'effettiva natura economica del fenomeno. Infatti, **il ristorno non è altro che un maggior costo** (o minor ricavo) **maturato in seno allo scambio mutualistico** ed è logico che l'utile di esercizio venga esposto al netto di queste componenti. Di questo avviso sono sia il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti che le principali associazioni di categoria.

Il Principio Contabile OIC 28, applicabile dall'anno 2023, cerca di fare chiarezza introducendo un **discrimine basato sulla disamina dello statuto della cooperativa**:

- se lo statuto (o il regolamento) **non prevedono un obbligo di erogazione del ristorno ai**



**soci**, esso sarà contabilizzato **nell'esercizio in cui l'assemblea ne delibera l'attribuzione ai soci**, assimilato a una distribuzione di utile;

- se lo statuto (o il regolamento) prevedono **un obbligo ad erogare il ristorno ai soci**, esso sarà rilevato quale componente di **conto economico nell'esercizio in cui è avvenuto lo scambio mutualistico** con il socio cooperatore.

In pratica, per adottare la più corretta contabilizzazione a conto economico, sarà necessario che lo Statuto **contenga clausole idonee a giustificare una obbligatorietà**. Il documento congiunto del 9.11.2023 precisa ulteriormente che: *“L'obbligo di ripartizione può trovar fonte in una previsione statutaria o in un combinato disposto di quanto previsto dallo statuto e dal regolamento. In tal caso la previsione statutaria può essere generica o meramente autorizzatoria, purché espliciti nel rinviare ad un regolamento le modalità di attribuzione del ristorno (il regolamento può dunque costituire la fonte dell'obbligo di ripartizione e non disciplinare meramente l'esigibilità e l'adempimento)”*.

Inoltre, *“qualora la cooperativa intenda informarsi ad un meccanismo di ripartizione obbligatoria e, per l'effetto, imputare il ristorno a conto economico – è necessaria la previsione in statuto e/o in regolamento di condizioni strutturate sulla base di specifici indicatori economici, patrimoniali e finanziari da cui derivi il divieto di ripartizione (anziché l'obbligo)”*

A tale scopo, l'Alleanza cooperative ha fornito gli **esiti di uno studio affrontato con alcuni esperti** del notariato, ove sono state esemplificate talune di queste clausole condizionali. Ad esempio, nelle cooperative di lavoro, dopo avere condizionato la ripartizione obbligatoria dei ristorni alla sussistenza di avanzi documentati di gestione, **fermo restando il limite del 30%**, si potrebbero introdurre **clausole condizionali che blocchino l'erogazione del ristorno al ricorrere di talune fattispecie**:

- **violazioni di accordi e/o obblighi** assunti verso terzi, tra i quali gli istituti di credito o altri enti finanziari (covenants);
- qualora il rapporto tra il **patrimonio netto e il complessivo indebitamento della società** non sia superiore a ....;
- qualora la **riduzione del patrimonio netto per perdite pregresse** registrate negli ultimi ... esercizi sia superiore a ...%

Il documento riporta altri esempi, molto utili nel cercare di costruire una **soluzione compromissoria** che contemperi l'esigenza di dare copertura statutaria all'esigenza di "obbligatorietà" del ristorno, ma allo stesso tempo limiti il **ricorso automatico all'istituto**, soprattutto in presenza di **situazioni di pericolo per la tenuta finanziaria dell'impresa**.

Occorre, dunque, con l'approssimarsi della fine dell'anno, compiere una **ricognizione del contenuto degli statuti e valutare se sia necessario apportare delle modifiche**.

Va da sé che, qualora lo **statuto non contenga una clausola di "obbligatorietà"** né la si voglia introdurre, occorrerà adottare il **metodo di contabilizzazione del ristorno** eventualmente



attribuito, quale distribuzione **dell'utile realizzato**. E questo, anche in modifica al comportamento adottato negli anni precedenti.

Va segnalato che le **due modalità di contabilizzazione producono effetti analoghi sul piano fiscale** e non portano a diverse conseguenze, in ordine al **calcolo del limite massimo dell'avanzo di gestione mutualistica ristornabile ai soci** (o alla determinazione del contributo del 3% destinato ai fondi mutualistici).

Di contro, i metodi di imputazione **producono conseguenze diverse per quanto concerne il calcolo della percentuale di attività mutualistica ai sensi dell'[articolo 2513 cod. civ.](#)**, e non sono neutrali con riferimento all'**obbligo di destinazione del trenta per cento degli utili netti annuali alla riserva legale ai sensi dell'[2545-quater, primo comma, cod. civ.](#)**